

DOI: 10.47743/jss-2021-67-2-14

Drumul spre Itaca sau unde este acasă în materie fiscală?

The road to Itacha or where is home in fiscal matters?

Rispuose a me: „Là dentro si martira
Ulisse e Diomede, e cosi insieme
a la vendetta vanno come a l'ira;
e dentro da la lor fiamma si geme
l'agguato del caval che fé la porta
onde uscì de' Romani il gentil seme”.

Dante, Inferno, Canto 26, p 50.

Ioana Maria Costea¹

Rezumat: Studiul nostru analizează ipoteza distribuirii competenței de impunere în cazul impozitului pe venitul persoanei fizice. În mod tradițional, persoana fizică este beneficiară a unei mobilități în valorificarea forței sale de muncă, mobilitate care poate genera interferarea mai multor jurisdicții fiscale în ceea ce privește impunerea. Tehnica de lucru în materie de fiscalitate cu element de extraneitate utilizată de Convențiile de evitare a dublei impuneri este impunerea în statul de rezidență ori în statul sursă, în funcție de opțiunea statelor semnatare. Autonomia la nivel de tratat fiscal este dublată de o serie de nuanțe punctuale privind conținutul acestor concepte și corelarea soluției normative cu situația de fapt. Studiul reliefează rolul domiciliului în determinarea locului impunerii în spațiul european de libertate de circulație și ilustrează fațete jurisprudențiale ale acestei noțiuni cu relevanță fiscală.

Cuvinte-cheie: domiciliu; domiciliu fiscal; reședința obișnuită; competența de impunere; probatoriu; CJUE

Abstract: Our study analyzes the hypothesis of distributing taxation competence in case of personal income tax. Traditionally, the individual is the beneficiary of a mobility in the capitalization of his labor force, mobility that can generate interferences of several tax jurisdictions in terms of place of taxation. The working technique in the field of taxation with an element of foreignness used by the Conventions to avoid double taxation is taxation in the state of residence or in the source state, depending on the option of the signatory states. This autonomy at the level of the fiscal treaty is doubled by a series of punctual nuances regarding the content of these concepts and the correlation of the normative solution with the factual situation. The present study highlights the role of domicile in determining the place of taxation in the European

¹ Conferențiar univ. dr., Facultatea de Drept, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, email: ioana.costea@uaic.ro.

space of freedom of movement and illustrates jurisprudential facets of this notion with fiscal relevance.

Keywords: domicile; fiscal domicile; regular residence; taxing competence; proof; ECJ

1. Noțiunea de domiciliu în dreptul fiscal. Generalități

Domiciliul este reglementat generic prin art. 87 din Codul Civil: *Domiciliul persoanei fizice, în vederea exercitării drepturilor și libertăților sale civile, este acolo unde aceasta declară că își are locuința principală.* Observăm că reglementarea are două particularități; pe de o parte este limitată *ratio materiae* la exercitarea drepturilor și libertăților civile și pe de altă parte, că are un sens restrictiv, corelat cu persoana căreia îi este recunoscut acest atribut de identificare, și anume persoana fizică. Conform dispozițiilor de la art. 227 din Codul Civil, identificarea persoanei juridice utilizează criteriul de sediu, sub mențiunea că (1) *Sediul persoanei juridice se stabilește potrivit actului de constituire sau statutului.* În ipoteza persoanei juridice, conform dispozițiilor de la art. 227 alin. (2) C.civ., putem identifica o pluralitate de sedii: *În funcție de obiectul de activitate, persoana juridică poate avea mai multe sedii cu caracter secundar pentru sucursalele, reprezentanțele sale teritoriale și punctele de lucru.* Cu privire la atributul de identificare al persoanei juridice, doctrina² afirmă caracterul artificial al constructului de impunere bazată pe rezidență, derivând din caracterul artificial al conceptului de persoană juridică.

În regim de lege specială, articolul 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală reglementează sub nota marginală *domiciliul fiscal*, propriul sens al noțiunii pentru mai multe ipoteze de lucru, astfel: *a) pentru persoanele fizice, adresa unde își au domiciliul, potrivit legii, sau adresa unde locuiesc efectiv, în cazul în care aceasta este diferită de domiciliu; b) pentru persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere, sediul activității sau locul unde se desfășoară efectiv activitatea principală; c) pentru persoanele juridice, sediul social sau locul unde se exercită gestiunea administrativă și conducerea efectivă a afacerilor, în cazul în care acestea nu se realizează la sediul social declarat³; d) pentru asocierile și alte entități fără personalitate juridică, sediul acestora sau locul unde se desfășoară efectiv activitatea principală.*

Observăm la o analiză structurală și semantică, că noțiunea de *domiciliu fiscal* acoperă mai multe sensuri, în funcție de persoana al cărei atribut îl desemnează: persoana fizică, persoana juridică ori entitatea fără personalitate juridică și că prin utilizarea conjuncției disjunctive *sau* rolul acestui atribut de identificare în materie fiscală este reglementat alternativ cu două formule de lucru: formula generică de domiciliu, respectiv sediu așa cum sunt acestea reglementate generale la dispozițiile precitate, alternativ cu ipoteze mult mai pragmatice și factuale cum sunt *adresa unde locuiește efectiv* pentru persoana fizică ori *locul unde*

² B.A. Van der Merwe, *The phrase 'place of effective management' effectively explained?*, în South Africa Mercantile Law Journal, nr. 18.2, 2006, pp. 121-137.

³ Conform art. 131 alin. (3) C.proc.fisc.: *În situația în care domiciliul fiscal nu se poate stabili potrivit alin. (1) lit. c) și d), domiciliul fiscal este locul în care se află majoritatea activelor.*

se exercită gestiunea administrativă și conducerea efectivă a afacerilor pentru persoana juridică. Distincția dintre cele două concepte derivă din permanența în starea de fapt a acestei situații factuale⁴. O primă analiză a textului mai relevă și faptul că pentru cele două ipoteze cu relevanță fiscală proprie: *persoana fizică ce desfășoară activități independente*⁵ și *entitatea fără personalitate juridică*, legiuitorul fiscal se dovedește la fel de pragmatic și utilizează criteriul sediului ori al locului unde se desfășoară efectiv activitatea principală.

Întrucât prezentul studiu are ca și obiect chestiuni privind domiciliul fiscal în ipoteza de mobilitate internațională a persoanei fizice, vom abandona încă de la început aspecte privind rolul acestui identificator în ipoteza persoanelor juridice și a entităților fără personalitate juridică și vom aduce în prim plan precizările normative suplimentare privind a doua componentă a conceptului de *domiciliu fiscal*, alternativă la *domiciliul* în sens civil și anume *adresa unde locuiesc efectiv* definită de art. 31 alin. (2) C.proc.fisc.: *Prin adresa unde locuiesc efectiv (...) se înțelege adresa locuinței pe care o persoană o folosește în mod continuu peste 183 de zile într-un an calendaristic, întreruperile de până la 30 de zile nefiind luate în considerare. Dacă șederea are un scop exclusiv de vizită, concediu, tratament sau alte scopuri particulare asemănătoare și nu depășește perioada unui an, nu se consideră adresa unde locuiesc efectiv.*

Instrumentul *domiciliu fiscal* este un instrument relevant, desigur, în dinamica dreptului fiscal în plan național, ca și criteriu pentru determinarea competenței de impunere a organelor fiscale centrale și are implicații de natură administrativă, de vreme ce este punctul de legătură ce determină competența teritorială a unui anumit organ fiscal, în interiorul unui stat. Incidența în privința competenței de impunere la nivel național este limitată și de minimă importanță, de vreme ce suntem în prezența unui sistem fiscal extrem de centralizat, fapt pentru care administrarea creanțelor fiscale naționale ridică arareori conflicte de competență. În ansamblu, doctrina apreciază acest element de legătură ca fiind extrem de util, de vreme ce „*Every individual has a domicile. No person can have more than a domicile*”⁶.

În plan secundar, instrumentul *domiciliu fiscal* dobândește o relevanță aparte în ipotezele de impunere⁷ cu element de extraneitate, fapt deloc surprinzător, de vreme ce criteriul domiciliului este adesea utilizat pentru a soluția conflictele de competență. Aceasta este și soluția propusă de dreptul internațional

⁴ Doctrina distinge între domiciliul de origine, domiciliul ales și domiciliul de dependență. Pentru detalii, a se vedea: A. Iyer, *Domicile and habitual residence*, în *Single Law Review*, 6 (1985), pp. 115 și urm.

⁵ I. Sferdian, *Creditorul în căutarea patrimoniului de afecțaiune profesională al debitorului său*, în *Revista Română de Drept Privat*, nr. 1/2020, pp. 156-181.

⁶ F.M. Joseph, *Domicile and Residence of Individuals for American Tax Purposes*, în *Taxes - The Tax Magazine*, vol. 29, nr. 11/1951, pp. 916-924.

⁷ Pentru modele de arondare a veniturilor persoanelor fizice anumitor tipuri de impunere, a se vedea: C. LB. Lowndes, *State Jurisdictions to Tax Income*, în *Temple Law Quarterly*, nr. 6/1931, pp. 486 și urm.

fiscal, prin instrumentele specifice de lucru și anume tratatele internaționale în materie, cunoscute sub denumirea de Convenții de evitare a dublei impuneri.

În acest cadru normativ, filtrul domiciliului este pe deplin valorificat, inclusiv sub auspiciile unor instrumente de *soft-law*, de vreme ce Modelul de Convenție de evitare a dublei impuneri privind impunerea veniturilor și a capitalului 2017⁸ propus de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică reafirmă prin art. 4 ca și criteriu de distribuire a competenței de impunere conceptul de *stat de rezidență*. În determinarea statului de rezidență, instrumentul bilateral utilizează o paletă de concepte – elemente de legătură - a căror reflecție o întâlnim și în legislația fiscală română: *domicile, residence, place of management⁹ or other criteria of similar nature*. Observăm incontestabil același construct versatil și alternativ ca și în legislația națională, fapt extrem de firesc dată fiind mobilitatea atât a soluțiilor normative din diferite state, cât și a masei impozabile în circuitul internațional.

Acest instrument variabil nu este automat și singular, deoarece este frecvent întâlnită ipoteza în care persoana fizică, persoană impozabilă este rezident al ambelor state, deci are cu ambele state ce dispută competența de impunere legături specifice. În acest context, este desigur necesar un criteriu subsidiar de lucru, instituit în modelul de Convenție prin art. 4 alin. (2), un criteriu care verifică aceeași versatilitate și mobilitate: *a personal home; the central of vital interest; nationality or other criteria deriving from mutual agreements¹⁰*.

Pentru ipoteza persoanelor juridice, prin aceeași tehnică normativă sunt instituite prin alin. (3) al aceluiași articol elemente de legătură, subsidiare, specifice și anume: *place of effective management, place where is incorporated or otherwise constituted or other relevant factors*.

Ambele ipoteze au în comun orientarea legiuitorului către soluții normative deschise și anume către instituirea unor criterii generice, care au un amplu conținut factual (*other criteria ... other relevant factors*). Acest fapt are o dublă semnificație, pe de o parte acoperă în funcție de context toate ipotezele de lucru fără a lăsa loc unor conflicte de competență de impunere; pe de altă parte această dimensiune fluctuantă este pe deplin compatibilă cu natura instrumentelor de legiferare în acest domeniu și anume convențiile bilaterale (de regulă) de evitare a dublei impuneri.

⁸ https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_4ceb78e9-en#page1

⁹ Pentru detalii privind conținutul acestui criteriu de atribuire a competenței de impunere, a se vedea: A. P. Kotha, *Place of Effective Management Test in the Income Tax Act, 1961: Is It the Right Way Forward?*, în NUJS Law Review, nr. 8/2015, pp. 13 și urm.

¹⁰ Y. Kergall, E. Teitgen, *Reflexions Sur le Domicile Fiscal*, în International Business Law Journal, nr. 1/1987, pp. 25-34.

2. Convențiile de evitare a dublei impuneri și dreptul Uniunii Europene

În spațiul Uniunii Europene, ordinele juridice incidente în materie de impunere directă sunt guvernate de o serie de specificități. Astfel, în mod tradițional impunerea directă rezidă din competența statelor membre; acest domeniu al fiscalității este supus prin intermediul directivelor și al jurisprudenței CJUE unor standarde armonizate în ceea ce privește impozitarea întreprinderilor și a persoanelor fizice¹¹. Cele două axe de lucru care guvernează acest domeniu sunt libertatea de circulație, în toate formele ei și suveranitatea fiscală a statelor membre („*The Member States thus have sovereign power to determine the connecting factors bringing taxpayers within their respective powers of taxation*”¹²). Din prima axă de lucru derivă instrumente juridice privind evitarea dublei impuneri, iar a doua axă guvernează compatibilitatea instrumentelor convenționale de evitare a dublei impuneri cu dreptul Uniunii Europene (chiar și a criteriului *naționalitate*)¹³. Compatibilitatea CEDI încheiate în interiorul pieței unice cu dreptul Uniunii Europene este obiectul unui consens doctrinar¹⁴ și jurisprudențial¹⁵:

CJUE, C-336/96, pct. 30: *Although the criterion of nationality appears as such in the second sentence of Article 14(1) for the purpose of allocation of fiscal jurisdiction, such differentiation cannot be regarded as constituting discrimination prohibited under Article 48 of the Treaty. It flows, in the absence of any unifying or harmonising measures adopted in the Community context under, in particular, the second indent of Article 220 of the Treaty, from the contracting parties' competence to define the criteria for allocating their powers of taxation as between themselves, with a view to eliminating double taxation. 31 Nor, in the allocation of fiscal jurisdiction, is it unreasonable for the Member States to base their agreements on international practice and the model convention drawn up by the OECD, Article 19(1)(a) of the 1994 version of which in particular provides for recourse to the paying State principle...*

Utilizarea acestor instrumente de lucru – Convențiile de evitare a dublei impuneri - în distribuirea competențelor de impunere între două state membre poate genera pe caz concret disparități în situațiile fiscale ale resortisanților exercitând libertățile de circulație¹⁶. Întrebarea de principiu care guvernează

¹¹ ***, Impozitarea directă: impozitarea întreprinderilor și a persoanelor, Fișe de lucru, Bruxelles, 2021, disponibil la https://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/ro/FTU_2.6.10.pdf (consultat în data de 1.04.2021)

¹² ***, EC Law and Tax Treaties, Working document, Bruxelles, 2005, disponibil la https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/default/files/resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/eclawtaxtreaties_en.pdf (consultat în data de 1.04.2021), pct. 13

¹³ Acest aspect a fost analizat de autoare inclusiv în teza de doctorat, *Complementaritate și subsidiaritate în combaterea evaziunii fiscale*, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, 2010.

¹⁴ ***, EC Law and Tax Treaties, *op. cit.* p. 14.

¹⁵ CJCE, Hotărârea din 12 mai 1998, C-336/96, Mr and Mrs Robert Gilly v Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin, ECLI:EU:C:1998:221

¹⁶ ***, EC Law and Tax Treaties, *precit.*, p. 13.

ipoteza de lucru este: *aceste disparități sunt calificabile ca și discriminare în raport de exercitarea libertăților consacrate de dreptul Uniunii Europene?* Răspunsul la această întrebare este constant în jurisprudența CJUE și derivă din confirmarea obiectivului unui instrument convențional de evitare a dublei impuneri și anume evitarea dublei impozitări asupra aceleiași baze impozabile:

CJUE, C-336/96, pct. 46: *Here, it must be stressed, as has been done by the Advocate General at point 66 of his Opinion, that the object of a convention such as that in issue is simply to prevent the same income from being taxed in each of the two States. It is not to ensure that the tax to which the taxpayer is subject in one State is no higher than that to which he or she would be subject in the other.*

Astfel, nu suntem în prezența unui drept la minimă impunere, ci a unui drept de a nu fi impozitat de două ori pentru aceeași masă impozabilă.

3. Interogări mai recente privind efectele „discriminatorii” ale Convențiilor de evitare a dublei impuneri în spațiul european

Mobilitatea pe piața unică este o garanție incontestabilă a ordinii juridice a Uniunii Europene. Libertatea de circulație a lucrătorilor este consacrată de art. 45 TFUE (ex-art. 39 TCE), alin. (1) *Libera circulație a lucrătorilor este garantată în cadrul Uniunii.* Această garanție cuprinde și un efect indirect, un recul asupra dreptului fiscal, de vreme ce o componentă relevantă a acestei libertăți este *eliminarea oricărei discriminări ... în ceea ce privește ... (inclusiv n.n.) remunerarea.* Acest aspect are o explicație relativ simplă și anume că regimul fiscal (stabilirea bazei de impunere, calificarea veniturilor, regimul deducerilor, regimul scutirilor) aplicabil veniturilor de tip salarial afectează remunerarea și poate deturna tratamentul ne-discriminatoriu de manieră indirectă (prin rezervarea anumitor beneficii fiscale resortisanților). Pentru a preveni acest efect discriminatoriu al impunerii veniturilor lucrătorilor, legislația fiscală privind fiscalitatea muncii este obiectul unei analize prin prisma garanției de la art. 45 TFUE¹⁷.

Această analiză nu generează însă efecte nivelatoare și nici *ex abrupto* de tipul eliminării instrumentelor convenționale din practica fiscală a statelor membre ori filtrării oricăror diferențe în tratamentul fiscal aplicabil resortisanților și ne-resortisanților sau epurării criteriilor de determinare a competenței de impunere, așa cum rezultă din instrumentele de *soft-law* expuse anterior.

În jurisprudența recentă a Curții de Justiție a Uniunii Europene, o trimitere preliminară privind libera circulație a lucrătorilor și impunerea veniturilor într-un alt stat membru decât statul membru de rezidență a ridicat din nou în discuție

¹⁷ *Mutatis mutandis*, invocăm Concluziile Avocatului general în Cauza CJUE, C-298/05 Columbus Container Services BVBA & Co. împotriva Finanzamt Bielefeld-Innenstadt, pct. 63. *Pe de altă parte, interdicția ca statele membre să instituie restricții privind libertatea de stabilire se aplică și prevederilor fiscale. Într-adevăr, potrivit jurisprudenței, deși în stadiul actual al dreptului comunitar, materia impozitelor directe nu aparține, ca atare competenței Comunității Europene, nu este mai puțin adevărat că statele membre trebuie să își exercite competențele proprii cu respectarea dreptului comunitar.*

problema compatibilității dintre criteriile de stabilire a competenței de impozitare (și anume rezidența-domiciliul) și dreptul Uniunii Europene. Litigiul în cauză este determinat de caracterul relativ maleabil al conceptului de domiciliu; doctrina a statuat cu privire la acest aspect arătând faptul că „*the sprawling, fact-based nature of the concept of domicile makes it manipulable by the taxpayer and difficult to enforce by the tax collector*”¹⁸ fiind notorie utilizarea acestei mobilități în scopul de diminuare a impunerii – „*catch me if you can*”¹⁹. Situația de fapt din cauza C-602/17²⁰ se rezumă la un litigiu între domnul Benoît Sauvage și doamna Kristel Lejeune, pe de o parte, și administrația fiscală belgiană, pe de altă parte, în legătură cu decizia acesteia din urmă de a supune impozitului partea din remunerațiile de origine luxemburgheză aferentă activității salariate a domnului Sauvage și corespunzătoare zilelor în care domnul Sauvage și-a desfășurat în mod efectiv activitatea salariată în afara teritoriului luxemburghez (pct. 2). Domnul Sauvage, locuitor al Belgiei ocupă un post salariat într-o companie din Luxemburg; ca un veritabil Ulise contemporan din funcția de consilier, domnul Sauvage realiza misiuni de scurtă durată și asista la reuniuni în numele angajatorului său, în afara Luxemburgului. Sub incidența Convenției dintre Regatul Belgiei și Marele Ducat al Luxemburgului pentru evitarea dublei impuneri și pentru reglementarea anumitor alte aspecte în materia impozitelor pe venit și pe avere și Protocolul final referitor la aceasta, semnate la Luxemburg la 17 septembrie 1970 și a dispozițiilor Codului privind impozitele pe venit, administrația fiscală belgiană a recalculat baza impozabilă aferentă exercițiilor financiare 2007-2009, prin impunerea în Belgia a părții din remunerații aferente postului salariat ocupat de domnul Sauvage în Luxemburg și care corespunde zilelor în care domnul Sauvage și-a desfășurat în mod efectiv activitatea salariată în afara teritoriului luxemburghez.

În acest context factual²¹, se ridică o interogație pluristratificată.

3.1. Instrumente de drept internațional în spațiul juridic al Uniunii Europene – un cal troian?

În ordinea juridică europeană, instrumentele convenționale de determinare a competenței de impunere sunt vestigii de practici fiscale ce pre-datează dreptul comunitar și care se cer integrate în noua ordine juridică. Mai mult, aceste daruri arhaice – instrumente de drept internațional cu lungă tradiție în dreptul fiscal – sunt extrem de utile, departe de a fi un cal troian, de vreme ce sunt flexibile și adaptabile nevoilor statelor-membre semnatare, au efecte limitate *ratione loci* și *ratione materiae* fiind aplicabile doar ipotezelor de conflict de jurisdicție fiscală

¹⁸ E. A. Zelinsky, *Defining Residence for Income Tax Purposes: Domicile as Gap-Filler, Citizenship as Proxy and Gap-Filler*, în Michigan Journal of International Law, vol. 38, nr. 2/ 2017, p. 275.

¹⁹ Ibidem.

²⁰ CJUE, Hotărârea din 24 octombrie 2018, C-602/17, Benoît Sauvage, Kristel Lejeune împotriva État belge, ECLI:EU:C:2018:856

²¹ Pentru detalii privind modul în care mobilitatea subiecților impunerii determină contexte litigioase, inclusiv în jurisdicții fiscale de tip federal, a se vedea: Thomas, Scott R., *Domicile in Multistate Personal Income Tax Residency Matters: Enter the Swamp at Your Own Peril*, în Pace Law Review, vol. 39, nr. 2/2019, pp. 875-928.

dintre statele semnatare și cu privire la impunerile vizate și nu în ultimul rând sunt *imago-ul* unei tradiții fiscale și diplomatice locale.

Instrumentele de drept internațional în spațiul juridic al Uniunii Europene consolidează și un spațiu de mobilitate decizională pentru statele membre. Aceste instrumente se fundamentează pe propria tradiție fiscală și reprezintă un filon de decizie al statelor membre care nu a fost (încă – n.n.) supus unor măsuri de unificare sau armonizare.

CJUE, C-607/12, precit., pct. 22: *În temeiul unei jurisprudențe constante, în lipsa unor măsuri de unificare sau de armonizare de eliminare a dublei impuneri la nivelul Uniunii Europene, statele membre rămân competente în ceea ce privește stabilirea criteriilor de impozitare a veniturilor și a averii pentru eliminarea dublei impuneri, dacă este cazul, pe cale convențională. În acest context, statele membre sunt libere, în cadrul convențiilor bilaterale pentru evitarea dublei impuneri, să stabilească elementele de legătură în vederea repartizării competenței fiscale (...²²). 23 În acest scop, nu este nerezonabil ca statele membre să utilizeze criteriile urmate în practica fiscală internațională (...²³).*

Această libertate a statelor membre de a alege criteriile de legătură poate pune accente și lega efecte juridice de criterii care la o primă analiză sunt elemente de avertizare în spațiul juridic european: cetățenie, naționalitate, domiciliu, centrul intereselor vitale etc. În mod tradițional, tratamentul fiscal aplicabil veniturilor din salarii și celor din profesii liberale este diferit; în ipoteza veniturilor salariale, „le centre des intérêts doit s'entendre du lieu où les intéressés exercent effectivement et régulièrement leur activité professionnelle”²⁴. Cu toate acestea, sus-menționata libertate de opțiune a statelor membre este atenuată în sensul verificării compatibilității acesteia cu libertățile de circulație garantate prin TFUE. Prin acest filtru, se consolidează principiul egalității de tratament.

CJUE, C-607/12, precit., pct. 24: *Totuși, repartizarea competenței fiscale menționate la punctul 22 din prezenta hotărâre nu permite statelor membre aplicarea de măsuri contrare libertăților de circulație garantate de Tratatul FUE. Așadar, în ceea ce privește exercitarea competenței de impozitare astfel repartizate în cadrul convențiilor bilaterale de prevenire a dublei impuneri, statele membre au obligația de a respecta normele Uniunii și în special de a respecta principiul egalității de tratament (...²⁵).*

Astfel, la nivel de principiu, Curtea reconfirmă faptul că anumite instrumente de drept fiscal care valorizează elemente de legătură specioase în

²² Hotărârea din 12 decembrie 2013, Imfeld și Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punctul 41 și jurisprudența citată.

²³ A se vedea în acest sens Hotărârea din 12 mai 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punctul 31, și Hotărârea din 16 iulie 2009, Damseaux, C-128/08, EU:C:2009:471, punctul 30, precum și jurisprudența citată

²⁴ P. Kerlan, *Le Domicile Fiscal Au Regard Du Droit Francais*, în *International Business Law Journal*, nr. 1/1987, p. 14.

²⁵ Hotărârea din 12 decembrie 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punctul 94, precum și Hotărârea din 12 decembrie 2013, Imfeld și Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punctul 42, precum și jurisprudența citată

raport de dispozițiile dreptului Uniunii Europene sunt compatibile cu acesta din urmă, printre care și elementul rezidență, domiciliu, domiciliu efectiv.

3.2. Unde este „acasă”? Când sunt „acasă”?

Prin prisma trimiterii preliminare din cauza Sauvage suntem în prezența unei rafinări a elementului de legătură rezidență, care capătă trei dimensiuni.

În primul rând, este vorba despre o rezidență formală, papetară aferentă conceptului de *domiciliu* în sensul său strict (în cauză element ce determină legătura cu competența de impunere a Belgiei).

În al doilea rând, este vorba despre o rezidență secundară, derivând din libertatea de circulație a lucrătorilor, cea care este atașată raporturilor specifice de dreptul muncii (în cauză, element de legătură ce determină incidența scutirii de la impozitul belgian a veniturilor obținute în Luxemburg).

În al treilea rând, este vorba despre o dimensiune factuală a executării raporturilor de dreptul muncii, transpusă în *locul unde activitatea se desfășoară în mod efectiv* (în cauză, aspect ce anulează elementul de legătură de la pasul precedent și reinstaurează competența de impunere aferentă rezidenței formale).

CJUE, C-607/12, precit., pct. 20: *În ceea ce privește tratamentul fiscal care rezultă din Convenția belgiano-luxemburgheză, trebuie subliniat că întrebarea adresată se întemeiază pe premisa potrivit căreia, în vederea aplicării acestei convenții, scutirea de la impozitul belgian a veniturilor de origine luxemburgheză ale unui rezident belgian, aferente unui post salariat ocupat în Luxemburg, este subordonată prezenței fizice a acestui rezident în statul membru. Astfel, în cazul în care activitatea care justifică plata acestor venituri se desfășoară în mod efectiv în afara statului în cauză, impozitarea veniturilor aferente revine Regatului Belgiei.*

Această dimensiune factuală are pe caz concret efectul de a relocaliza competența de impunere prin anularea beneficiului exercitării libertății de circulație a lucrătorilor privit ca și garanție absolută, fapt care pune în discuție compatibilitatea soluției fiscale cu dispozițiile art. 45 TFUE.

CJUE, C-607/12, precit., pct. 21: *Prin urmare, trebuie să se considere că, prin intermediul întrebării adresate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 45 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unui regim fiscal al unui stat membru care rezultă dintr-o convenție fiscală pentru evitarea dublei impuneri precum cel în discuție în litigiul principal, care subordonează scutirea veniturilor unui rezident, care provin dintr-un alt stat membru și care sunt aferente unui post salariat ocupat în acest din urmă stat, condiției ca activitatea pentru care sunt plătite veniturile să se desfășoare în mod efectiv în statul membru în cauză.*

Standardul de protecție asigurat de garanția de la art. 45 TFUE, așa cum am menționat, este interdicția discriminării, în sensul de aplicarea a principiului libertății de tratament și nu interdicția oricărei diferențe de impunere între soluția fiscală din statul de rezidență și soluția fiscală din statul sursă.

CJUE, C-607/12, precit., pct. 26: *În acest context, este necesar să se constate, în primul rând, că reiese din dosarul aflat la dispoziția Curții că veniturile unui rezident*

belgian, aferente unui post salariat ocupat în Luxemburg, atunci când activitatea pentru care sunt plătite aceste venituri se desfășoară în mod efectiv în afara Luxemburgului, nu sunt supuse unui tratament diferit față de cele care fac obiectul veniturilor aferente unui post salariat național. Prin urmare, rezultă că dezavantajul invocat este legat de elementul de legătură ales de statele părți la Convenția belgiano-luxemburgheză în ceea ce privește repartizarea competenței fiscale a acestora cu privire la veniturile salariale în cauză și de tratamentul fiscal mai favorabil la care sunt supuse, în Luxemburg, veniturile salariale impozabile, iar nu de un tratament fiscal dezavantajos al acestor venituri în Regatul Belgiei.

Libertatea statelor membre de a stabili elemente de legătură, inclusiv prin filtre factuale cum este cel în cauză, este absolută în dimensiunea sa fiscală; astfel soluțiile fiscale atașate celor două filiere de impunere (impunerea în statul de rezidență și impunerea în statul de origine) sunt eminentamente diferite. Aceste soluții sunt miezul dur al Convenției de evitare a dublei impuneri și întrupează tocmai decizia statelor semnatare și sunt esențialmente permise de dreptul Uniunii Europene.

CJUE, C-607/12, precit., pct. 27: Or, pe de o parte, întrucât statele membre (...) sunt libere să stabilească elementele de legătură în vederea repartizării competenței fiscale, simpla împrejurare că s-a ales să se subordoneze competența fiscală a statului de origine a venitului prezenței fizice a rezidentului salariat pe teritoriul acestui stat nu constituie o discriminare sau o diferență de tratament interzisă în temeiul liberei circulații a lucrătorilor (...).

Consecința deciziilor de distribuire a competenței de impunere, așa cum este materializată prin instrumentul de drept internațional – convenția de evitare a dublei impuneri – este opozabilă contribuabilului ca efect al dreptului de alegere exercitat de statele membre semnatare. Acest drept al statelor membre este un drept actual în absența unor măsuri de unificare sau de armonizare pentru eliminarea dublei impuneri la nivelul Uniunii Europene.

Regimul juridic privind impunerea în ipoteza analizată este însumat scopului instrumentului de drept internațional și anume evitarea dublei impuneri. Acest scop nu se poate confunda cu dezideratul contribuabilului de a accesa cel mai avantajos tratament fiscal pentru situația sa²⁶. Astfel, protecția libertății de circulație a lucrătorilor în spațiul european nu include protecția împotriva unor disparități între regimurile fiscale ale a celor două state, care dispută competența de impunere.

Dacă raportat la criteriile de distribuire a competenței de impunere rezultă cu prisosință autonomia soluțiilor instituite de statele membre, se ridică întrebarea dacă această autonomie are și un conținut administrativ propriu. Răspunsul nu poate fi decât afirmativ, sens în care statele membre pot stabili „condițiile materiale și formale care trebuie respectate pentru a beneficia de un avantaj fiscal”²⁷. Acest areal

²⁶ CJUE, Hotărârea din 19 noiembrie 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, punctul 44 și jurisprudența citată

²⁷ CJUE, Hotărârea din 30 iunie 2011, Meilicke și alții, C-262/09, EU:C:2011:438, punctul 37

de condiții materiale și formale se poate constitui inclusiv din elemente de probă, dovezi necesare pentru aplicarea corectă a impozitului.

3.3. Unde rățăcește Ulise? În Europa ...

Prezentul studiu permite o singură concluzie; periplul lucrătorului european ridică o serie de interogații legitime inclusiv în materie fiscală. Mobilitatea lucrătorilor este guvernată de garanțiile Tratatului; aceste garanții nu îi diminuează însă toate provocările. Asemeni lui Ulise, simbol al călătorului încercat în aventura sa, lucrătorul european se vede așezat prin concursul de legislații și jurisdicții în ipoteze fiscale ce pot prezenta pe caz concret disparități. Acest risc este un risc inerent mobilității, iar dreptul Uniunii Europene nu este chemat să asigure o protecție absolută în termeni de confort a situației fiscale. Pe cale de consecință, regimul fiscal accesat pe caz concret va fi determinat de condițiile efective de executare a raporturilor juridice generatoare de venituri.

Referințe

- ***, EC Law and Tax Treaties, Working document, TAXUD E1/FR DOC (05) 2306, Bruxelles, 2005
- ***, Impozitarea directă: impozitarea întreprinderilor și a persoanelor, Fișe de lucru, Bruxelles, 2021
- Iyer A., *Domicile and habitual residence*, în *Single Law Review*, nr. 6/1985, pp. 115-129
- Joseph F.M., *Domicile and Residence of Individuals for American Tax Purposes*, în *Taxes - The Tax Magazine*, vol. 29, no. 11/1951, pp. 916-924
- Kergall Y., Teitgen E., *Reflexions Sur le Domicile Fiscal*, în *International Business Law Journal*, nr. 1/1987, pp. 25-34
- Kerlan P., *Le Domicile Fiscal Au Regard Du Droit Francais*, în *International Business Law Journal*, nr. 1/1987, p. 9-24
- Kotha A. P., *Place of Effective Management Test in the Income Tax Act, 1961: Is It the Right Way Forward?*, în *NUJS Law Review*, nr. 8/2015, pp. 13-30
- Lowndes C. LB., *State Jurisdictions to Tax Income*, în *Temple Law Quarterly*, nr. 6/1931, pp. 486-502
- Sferdian I., *Creditorul în căutarea patrimoniului de afecțatiune profesională al debitorului său*, în *Revista Română de Drept Privat*, nr. 1/2020, pp. 156-181
- Thomas, Scott R., *Domicile in Multistate Personal Income Tax Residency Matters: Enter the Swamp at Your Own Peril*, în *Pace Law Review*, vol. 39, nr. 2/2019, pp. 875-928
- Van der Merwe B.A., *The phrase 'place of effective management' effectively explained?*, în *South Africa Mercantile Law Journal*, nr. 18.2/2006, pp. 121-137.
- Zelinsky E. A., *Defining Residence for Income Tax Purposes: Domicile as Gap-Filler, Citizenship as Proxy and Gap-Filler*, în *Michigan Journal of International Law*, vol. 38, nr. 2/2017, p. 271-286
- CJCE, Hotărârea din 12 mai 1998, C-336/96, Mr and Mrs Robert Gilly v Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin, ECLI:EU:C:1998:221
- CJUE, Hotărârea din 19 noiembrie 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766
- CJUE, Hotărârea din 24 octombrie 2018, C-602/17, Benoît Sauvage, Kristel Lejeune împotriva État belge, ECLI:EU:C:2018:856
- CJUE, Hotărârea din 30 iunie 2011, Meilicke și alții, C-262/09, EU:C:2011:438

